

Audience publique du 3 novembre 2011

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt sur la fortune, d'impôt
commercial communal et d'impôt sur la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27497 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 18 novembre 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à ..., représentée par ses organes en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 août 2010, référencée sous le numéro ..., ayant rejeté comme non fondée sa réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003 à 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune des années au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007 et les bulletins de l'impôt sur la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2004 à 2007, tous émis le 16 décembre 2009 par le bureau d'imposition Sociétés ... de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 février 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 24 février 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mars 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 10 novembre 2009, le service de révision de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le service de révision », émit à la demande du préposé du bureau d'imposition sociétés ... de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », un rapport sur

la vérification des livres et documents comptables de la société à responsabilité limitée ..., désignée ci-après par « la société ... », portant sur les exercices 2003 à 2007 inclus et arrivant à la conclusion que les impositions des années 2003 à 2007 seraient à redresser en incorporant notamment certaines distributions cachées de bénéfice et qu'il y aurait lieu de porter plainte auprès du Procureur de l'Etat pour escroquerie fiscale au sens du paragraphe 396 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO ».

En date du 16 décembre 2009, le bureau d'imposition, émit à l'égard de la société ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003 à 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune des années au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007 et les bulletins de l'impôt sur la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2004 à 2007.

Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003 et 2007 renseignent : « *L'imposition est basée sur le rapport du service de révision* » et font état de distributions cachées de bénéfices en indiquant à titre d'explication : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* ».

Le 23 février 2010, la société ... a introduit une réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt précités auprès du directeur de l'administration des contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par décision du 20 août 2010, le directeur déclara ladite réclamation, d'une part, irrecevable en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006 et, d'autre part, recevable mais non fondée en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003 à 2007, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007 et les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2004 à 2007. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 24 février 2010 par Me Jean-Pierre Winandy, au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à ..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007, ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur la retenue sur revenus de capitaux des années 2004, 2005, 2006 et 2007, tous émis le 16 décembre 2009 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007 sont critiqués à l'aide de moyens qui visent les bulletins de la base d'assiette y afférentes ;

qu'en application du paragraphe 5 de la 2^e GewStVV du 16 novembre 1943 et de la GewStR 13 (cf. paragraphe 7 GewStG.), les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007 se trouvent affectés d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir opéré des redressements par rapport aux résultats déclarés pour les années 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a pour objet l'exploitation d'une agence immobilière ainsi que le commerce de meubles et de décorations, l'aménagement d'espaces privés et d'espaces de bureaux ; qu'elle peut encore effectuer tous placements immobiliers ou mobiliers, contracter tous emprunts, avec ou sans affectation hypothécaire, tant pour son propre compte que pour le compte de tiers, se porter garant ou caution pour le compte de tiers et, en général, faire tous actes, transactions ou opérations commerciales et financières, mobilières et immobilières, se rattachant directement ou indirectement à son objet social ;

Considérant que les parts sociales sont détenues intégralement par le sieur ... ; qu'à partir du 21 septembre 2006 les parts sociales sont détenues intégralement par le père de celui-ci, i.e. par le sieur ... ;

Considérant que, sur ordre du préposé du bureau d'imposition, la comptabilité de la requérante a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions ;

Considérant qu'il ressort entre autres du rapport du service de révision comportant quelque 50 remarques, constatations spéciales et conclusions que, d'une part, la requérante n'a pas déclaré les recettes effectivement encaissées et, d'autre part, elle a simulé le montant des dépenses d'exploitation de sorte que selon le réviseur il y aurait lieu de porter plainte auprès du Procureur d'État pour escroquerie fiscale au sens du § 396 AO ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante relève 5 constatations spéciales faites par le réviseur, notamment les points 12, 14, 16, 47 et 48 du rapport du service de révision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont recevables en ce qu'elles entreprennent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007 et les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2004, 2005, 2006 et 2007 ;

En ce qui concerne les charges à payer (point 12 du rapport du service de révision)

Considérant que le bureau d'imposition n'a pas admis en déduction des provisions pour honoraires de comptabilité et d'avocats, ainsi que des provisions pour frais de publicité et d'assurances au titre des années 2003 et 2004 ;

Considérant que les montants des provisions non admises se présentent comme suit :

	2003	2004
>		
Comptabilité
➤Avocats
➤Publicité
➤
Total :

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'aux termes de l'article 12 L.I.R., ne sont pas déductibles les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille ;

que les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faits en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité, rentrent également parmi ces dépenses ;

Considérant que la réclamante n'a pas produit d'explication au sujet des provisions forfaitaires de comptabilité ou d'avocats ;

Considérant que les montants non admis relatifs aux provisions d'assurances et de publicité concernent, d'une part, des primes d'assurances privées de l'associé

(point 32 du rapport du service de révision) et, d'autre part, des cotisations au ... (point 39 du rapport du service de révision) ;

Considérant que d'ailleurs, la réclamante ne critique pas les majorations opérées ;

En ce qui concerne les déclarations rectificatives des années 2004 à 2006 (point 14 du rapport du service de révision)

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal qu'en date du 8 décembre 2008, la requérante a produit des déclarations rectificatives pour les années 2004, 2005 et 2006 ;

qu'il résulte d'un courrier daté du 1^{er} décembre 2008 adressé au réviseur, que la réclamante aurait « remarqué certains manquements dans la comptabilité qui ont nécessité des changements » ;

Considérant que dans sa requête introductive, la requérante se borne à informer le directeur que certains extraits de compte n'avaient pas été transmis à la fiduciaire suite à des erreurs de transmission de données ; qu'à la suite des déclarations rectificatives auraient été établies ;

Considérant qu'en vertu du rapport du service de révision, un compte bancaire auprès de la Banque ... n'a pas été repris dans la comptabilité ;

que lors de l'établissement des bilans fiscaux pour les années 2004 et 2005, le réviseur a encore considéré des recettes supplémentaires qui ont été déclarées ;

Considérant qu'en violation des obligations légales résultant de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, les comptes annuels rectifiés annexés aux déclarations rectificatives des années 2004, 2005 et 2006 n'ont jamais été déposés au registre de commerce et des sociétés ;

Considérant qu'il n'est pas clair si la réclamante critique ce point du rapport du service de révision ; qu'elle ne demande d'ailleurs pas une rectification ou une modification des comptes annuels ;

En ce qui concerne les commissions ... (point 16 du rapport du service de révision)

Considérant qu'au cours de l'année d'imposition 2003, la requérante a déclaré des commissions touchées par la société anonyme belge ..., pour un montant total de ... euros ;

que le réviseur a majoré les commissions déclarées d'un montant supplémentaire de ... euros ;

Considérant que la réclamante fait valoir que le montant mis en compte par le réviseur serait surfait ; qu'elle produirait un certificat émis par ... montrant le montant effectivement reçu ;

que la réclamante ne critique pas le fait que le montant ajouté de ... euros a été qualifié de distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164, alinéa 3 L.I.R. ;

Considérant cependant que le dossier fiscal contient trois fiches du Service Public Fédéral belge que la société belge susmentionnée a payé au cours de l'année 2003 un montant total de ... euros à la réclamante en tant que commissions, courtages, ristournes commerciales etc. ;

Considérant qu'à cette date, la réclamante est restée en défaut de produire un certificat de ... ou d'autres pièces probantes ;

Considérant qu'il en résulte que c'est à bon droit que le résultat de l'année 2003 a été majoré d'un montant de ... euros ;

En ce qui concerne les commissions versées à Mme ... (point 47 du rapport du service de révision)

Considérant qu'il résulte du rapport du service de révision que des commissions payées à Madame ... des montants respectifs de ... euros (2003), de ... euros (2004), de ... euros (2005) et de ... euros (2006) ont été qualifiées de distributions cachées de bénéfices ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle, décision C 9679) ;

Considérant que la réclamante fait valoir que les commissions versées à l'épouse de l'associé seraient justifiées par le fait que celle-ci a apporté des clients à la réclamante lui permettant de réaliser un certain chiffre d'affaires ;

qu'il serait usuel dans le secteur en question, i.e. la promotion immobilière, de payer des commissions de 3% ;

que la réclamante juge l'impact de la requalification en une distribution cachée de bénéfice comme étant moins important en raison du fait que les distributions cachées de bénéfices seraient imposables à raison de 50% ;

Considérant cependant qu'en 2003, le chiffre d'affaires déclaré consiste en majeure partie en des commissions reçues par la société belge ... ; qu'en dehors de ces commissions, la réclamante a encore comptabilisé des produits facturés d'avance d'un montant de ... euros, ainsi que d'autres produits d'exploitation d'un montant de ... euros ;

que le rapport entre les commissions payées à la dame ... et le chiffre d'affaires déclaré autre que les commissions de la société ... représente 51 pour cent pour l'année 2003 ;

Considérant que le montant des commissions payées à la dame ... a augmenté de ... euros en 2005 à ... euros en 2006, tandis que le chiffre d'affaires déclaré a diminué de ... euros en 2005 à ... euros en 2006 ;

qu'il n'est pas clair sur base de quelle partie du chiffre d'affaires les commissions ont été allouées à la dame ... ;

Considérant encore qu'il résulte du rapport du service de révision que la dame ... est salariée auprès de la société à responsabilité limitée ... à partir du 1^{er} mai 2006 ;

Considérant qu'en l'occurrence, la requérante n'a pas fourni de preuve que les commissions payées représentent la contrepartie d'une prestation effectivement fournie ou d'une activité commerciale effectuée selon le principe de la pleine concurrence de sorte que le moyen de la réclamante reste à l'état de pure allégation ;

Considérant que tant les avantages directs qu'indirects peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices ;

que l'avantage indirect dont a bénéficié l'associé tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant qu'il y a lieu confirmer la requalification en distributions cachées de bénéfices des commissions versées à Mme ... ;

En ce qui concerne les achats ... (point 48 du rapport du service de révision)

Considérant qu'au titre de l'année d'imposition 2007, l'associé unique a vendu deux terrains d'une surface totale de ... ares à la réclamante pour un prix de ... euros afin que celle-ci y construise une résidence avec ... appartements ; que l'associé avait acquis ces terrains en date du 23 février 2006 ;

que la surface totale des terrains acquis s'élevait à ... ares à un prix d'acquisition total de ... euros augmenté de frais d'acte de ... euros ;

Considérant que le prix d'acquisition des terrains cédés par l'associé à la réclamante s'élève dès lors à $(... + ...) \times ... = ...$ euros ;

Considérant que le réviseur a conclu à une distribution cachée de bénéfices en raison d'un prix de vente exagéré ;

qu'il a évalué un prix de vente usuel entre tiers en tenant compte de l'indice semestriel des prix à la construction, i.e. $... \text{ euros} \times ... = ...$;

que la distribution cachée de bénéfices au profit de l'associé déterminée par le réviseur s'élève à $... - ... = ...$ euros ;

Considérant qu'il résulte encore du rapport du réviseur que les frais d'infrastructure du lotissement entier, ainsi que les plans de la résidence sont à charge de la réclamante et d'une autre société ;

Considérant que la réclamante fait valoir que le prix de vente usuel entre tiers évalué par le réviseur ne correspondrait pas à la réalité économique et renvoie à une série d'écrits ;

Considérant que le dossier fiscal contient des courriers de la fiduciaire prenant position au point 48 du rapport du service de révision, ainsi qu'une copie d'un courrier d'un notaire luxembourgeois qui informe l'associé que la loi du 26 décembre 1976 limitant les prix de revente des terrains ne s'appliquerait pas à des terrains munis d'une autorisation de construire, comme en l'espèce, mais à des immeubles en état futur d'achèvement ;

que les prix de vente de terrains munis d'une autorisation de construire varient en fonction des prix du marché ;

Considérant qu'il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que tant les distributions ouvertes que les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable d'une société ;

Considérant que les relations entre une société et les associés doivent se nouer comme entre tiers ;

Considérant qu'en l'occurrence, l'associé a reçu l'avantage d'un prix de vente très élevé par rapport au prix d'acquisition investi quelque 20 mois plus tôt ;

qu'un gestionnaire prudent et avisé d'une société n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers ;

Considérant que même si un prix de vente supérieur à celui évalué par le réviseur serait éventuellement acceptable, il n'en reste pas moins que l'avantage du paiement du prix de vente de ... euros tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant qu'il en résulte que la distribution cachée de bénéfices de ... euros en relation avec la vente de ce terrain est dès lors à confirmer ;

Considérant finalement que la réclamante critique le réviseur en ce qu'il n'aurait pas respecté les dispositions du § 204 AO ;

Considérant que le bureau d'imposition doit instruire d'office conformément aux §§ 204 et 205 AO et appliquer la loi d'impôt (§ 166 AO) ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le réviseur a notifié cinq mesures d'instruction à la réclamante pour recueillir des informations sur les faits de la cause ; qu'il a convoqué le contribuable au mois d'avril 2009 pour avoir des informations supplémentaires, et notamment sur les trois points critiqués dans la requête introductive ;

Considérant que d'ailleurs, la réclamante n'a jamais fourni de réponse à la dernière mesure d'instruction qui lui a été notifiée en date du 16 juin 2009 ;

qu'il résulte du dossier fiscal que le réviseur a donc respecté son obligation d'instruction au sens des §§ 204 et 205 AO ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

En ce qui concerne les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 146 L.I.R., les distributions cachées de bénéfices tant ouvertes que cachées, sont passibles de la retenue sur revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt applicable pour l'année 2004 est de 20%, à moins que le débiteur des revenus prenne à sa charge d'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

Considérant que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2004, 2005, 2006 et 2007 sont à confirmer ;

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases s'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006 ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin d'établissement a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la requête doit être déclarée irrecevable en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006 ; »

Par requête déposée le 18 novembre 2010 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 20 août 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Aucun moyen d'irrecevabilité n'a été soulevé en l'espèce. En effet, si le délégué a précisé que parmi les pièces versées en cause par la société demanderesse la décision directoriale ne figurait pas dans son intégralité, il n'a tiré aucune conclusion de cette affirmation relative à la recevabilité du recours, de sorte que le recours en réformation est recevable pour avoir été, par ailleurs, introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société demanderesse reproche en premier lieu à la décision directoriale déférée d'avoir confirmé les bulletins de l'impôt contre lesquels elle avait réclamé et d'avoir repris en ce qui concerne des commissions qu'elle a touchées de la part de l'entreprise ... le montant mis en compte par le service de révision qui serait largement surfait. Elle verse en cause un certificat émis par l'entreprise ..., censé attester du montant effectivement touché par elle.

Le délégué du gouvernement répond que pour la détermination du montant des commissions touchées par la société demanderesse de la part de l'entreprise ..., le service de révision se serait référé à des fiches émises par le service fédéral fiscal belge, renseignant le paiement de ... euros. Il ajoute que la valeur probante des fiches émanant des autorités fiscales belges serait supérieure à celle du certificat émis par l'entreprise

La société demanderesse estime que les affirmations du délégué du gouvernement relatives à la valeur probante des pièces versées en cause seraient infondées, en précisant qu'il n'existerait aucune disposition donnant une valeur probante plus importante aux documents fournis par une administration fiscale étrangère. D'ailleurs, le directeur aurait lui-même déclaré dans la décision déférée qu'il accepterait la preuve contraire si elle était apportée par la production d'un certificat émanant de l'entreprise

Dans ce contexte force est d'abord au tribunal de constater que la société ... se limite à contester les montants des commissions touchées par la société ..., mis en compte par le service de révision et repris par les bulletins de l'impôt, confirmés par la décision directoriale déférée, sans contester le fait que lesdits montants mis en compte ont été qualifiés de distribution cachée de bénéfices, dans la mesure où ils ont dépassé les montants déclarés par la société demanderesse.

Par ailleurs, il ressort d'un courrier versé en cause par la société demanderesse du 9 novembre 2010 de la société anonyme de droit belge ... S.A., établie à ... par lequel elle confirme avoir été en relation commerciale avec la société ... et que pour l'exercice fiscal 2003, selon ses livres, la société ... lui aurait facturé la somme totale de ... euros hors TVA. En revanche, il ressort de trois fiches émanant de l'administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus belge et remplies par la même société ... S.A. établie à ..., qu'en ce qui concerne l'année 2003 elle a versé des commissions de ... euros, ... euros et ... euros, soit d'un montant total de ... euros à la société

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

En l'espèce, l'administration des Contributions directes a rapporté la preuve du paiement en 2006 de commissions pour un montant total de ... de la part de la société ... S.A. à la société demanderesse en versant en cause des fiches de l'administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus belge, remplies par la même société anonyme ... S.A. elle-même. Le certificat versé en cause par la société demanderesse n'est pas de nature à élever les conclusions découlant des fiches de l'administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus belge, étant donné que, d'une part les déclarations sur les fiches de l'administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus belge ont été effectuées spontanément par la société anonyme ... en 2006 et que le certificat a été dressé par la société ... quatre années plus tard et sur demande de la société demanderesse et que, d'autre part, ledit certificat ne comporte aucune explication quant à la variation entre les déclarations de la société ... en 2006 et celle de la même société en 2010. Il s'ensuit que la société demanderesse n'a pas rapporté la preuve des faits réduisant la cote d'impôt, de sorte que le directeur a valablement pu retenir que le montant des commissions touchées par la société demanderesse de la part de la société ... était de ... euros.

En second lieu, la société ... reproche à la décision déférée d'avoir qualifié de distributions cachées de bénéfices les commissions touchées par Madame ... et explique que celles-ci auraient été payées en contrepartie de clients apportés par Madame ..., ce qui lui aurait permis de réaliser un certain chiffre d'affaires. Il serait d'ailleurs usuel dans le secteur en question de payer des commissions de 3% de l'objet sur lequel l'opération a porté.

Le délégué du gouvernement ne prend pas position quant au moyen précité de la société demanderesse.

Concernant le paiement de commissions à Madame ..., le rapport du service de révision repris par les bulletins de l'impôt, confirmés par la décision directoriale déférée a retenu que l'octroi d'un avantage à une autre personne en l'absence d'une contrepartie démontrerait que l'acte est étranger à l'intérêt de la société et que la dépense n'est partant pas déductible. Le service de révision a estimé qu'en l'espèce aucune preuve n'aurait été fournie au sujet d'une quelconque contrepartie pour les commissions touchées par Madame ..., de sorte qu'elles seraient à qualifier de distributions cachées de bénéfices. Il a ainsi considéré comme distribution cachée de

bénéfices pour l'année 2003 le montant de ... euros, pour l'année 2004 le montant de ... euros, pour l'année 2005 le montant de ... euros et pour l'année 2006 le montant de ... euros.

Concernant la distribution cachée de bénéfices, l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », dispose comme suit :

« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé, un actionnaire ou un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé, l'actionnaire ou l'intéressé n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 *« la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable ».*

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées¹.

Relativement à la première condition de l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, énoncée par l'article 164 (3) LIR, il ressort des

¹ cf. Cour adm. 1^{er} février 2000, n° 11318C, Pas. adm. 2010, v° Impôts, n° 323

informations complémentaires aux bilan et comptes de profit et pertes dressées par la société demanderesse au 31 décembre 2003, 31 décembre 2004, 31 décembre 2005, ainsi qu'au 31 décembre 2006, soumises au tribunal que la société demanderesse a versé des commissions à Madame ... des montants de ..., ..., ... respectivement ... euros pour les années 2003, 2004, 2005 respectivement 2006. L'affirmation de la société demanderesse que ces commissions auraient été payées en contrepartie de clients apportés par Madame ... à la société n'est toutefois étayée par aucun élément concret en cause, tel par exemple un contrat entre Madame ... et la société ou des listes relevant les clients apportés par Madame ... à la société. Dès lors, le service de révision ainsi que le bureau d'imposition ont valablement pu émettre un doute circonstancié quant à l'existence effective d'une contrepartie pour les commissions payées par la société demanderesse à Madame ... et par voie de conséquence quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé à Madame

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la société ... de prouver l'absence de diminution de bénéfice induite par la réalité et l'équivalence des contreparties par elle reçues.

A part l'affirmation nullement étayée en cause que les commissions auraient été versées en contrepartie de l'apport de clients, la société ... n'a cependant fourni ni au cours de la phase précontentieuse, ni au cours de la phase contentieuse un quelconque document ou élément concret visant à établir même partiellement un éventuel service que lui aurait rendu par Madame

Il découle des éléments qui précèdent qu'en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par la société demanderesse d'avoir utilement prouvé le contraire, il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société demanderesse à la Madame ..., doit être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Quant à la seconde condition posée par l'article 164 (3) LIR, à savoir l'existence d'une relation particulière entre les deux sociétés en cause, le tribunal est amené à dégager des particularités de la cause un certain nombre d'indices qui, globalement considérés, font conclure à l'existence de liens tout à fait particuliers entre la société demanderesse et Madame Ainsi, il convient en premier lieu de relever l'identité entre le domicile de Madame ... et le siège social de la société demanderesse qui se situent tous les deux à ... et dont il est difficile d'admettre le caractère fortuit. S'y ajoute que Madame ... est l'épouse de Monsieur ... qui, depuis le 21 septembre 2006, est l'associé unique de la société demanderesse et qu'avant le 21 septembre 2006, l'associé unique de la société demanderesse était Monsieur ..., fils des époux

En présence de pareils éléments laissant apparaître l'existence de liens particuliers entre la société demanderesse et Madame ..., il aurait appartenu à la société ... d'apporter des éléments de nature à élever cette apparence ce qu'elle est cependant restée en défaut de faire.

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier par la société ... et de l'existence de liens particuliers entre la

société ... et Madame ..., la qualification de distribution cachée des commissions versées par la société demanderesse à Madame ... au cours des années 2003, 2004, 2005 et 2006, n'a pas été utilement combattue par la société demanderesse, de sorte que le directeur a en l'espèce valablement pu confirmer les bulletins de l'impôt dressé par le bureau d'imposition ayant retenu en l'espèce qu'une diminution induite du bénéfice était probable et ayant dès lors requalifié les montants payés par la société ... en distribution cachée de bénéfice.

La conclusion qui précède n'est pas énervée par l'affirmation de la société demanderesse dans le cadre de son mémoire en réplique suivant laquelle les commissions versées à Madame ... auraient été imposées en tant que revenu net divers dans l'imposition personnelle des époux ... pour l'année 2006, de sorte que la qualification desdites commissions en tant que dividendes occultes conduirait à une double imposition dudit revenu pour l'année 2006 et qu'il y aurait lieu « *d'exclure la qualification mentionnée dans le rapport du réviseur* ». En effet, force est de constater que la société demanderesse ne verse aucun bulletin de l'impôt concernant l'imposition des époux ... à l'appui de ses explications, mais uniquement la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2006 desdits époux, de sorte que c'est à bon droit que le délégué du gouvernement affirme que les époux ... n'auraient pas encore été imposés par le bureau d'imposition et qu'il n'y aurait pas lieu de tirer des conclusions prématurées sur une imposition n'existant pas encore.

En troisième lieu, la société demanderesse critique la décision déférée au motif que celle-ci aurait repris les constatations de service de révision quant à l'achat d'un terrain sis à ... en 2006 par Monsieur ... pour un montant de ... euros et la revente d'environ la moitié dudit terrain en 2007 par Monsieur ... à la société ... pour un montant de ... euros. Elle explique à ce sujet que contrairement aux affirmations du service de révision il serait parfaitement possible dans le domaine de l'immobilier qu'en peu de temps les prix augmentent de manière considérable et invoque à l'appui de ses affirmations un courrier du notaire ayant dressé l'acte de vente ainsi qu'un courrier de sa fiduciaire. Elle fait encore valoir que le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités comporterait une « *erreur monumentale* » que le directeur aurait cependant confirmé par la décision déférée, dans la mesure où sur ledit bulletin une distribution cachée de ... euros aurait été prise en compte alors que le service de révision n'aurait fait état que d'une distribution cachée de bénéfice d'un montant de ... euros. La société demanderesse affirme avoir fait valoir le moyen relatif à l'erreur monumentale contenue dans le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités au niveau de sa réclamation auprès du directeur, mais que ce dernier aurait dans la décision déférée passé ledit moyen sous silence, ce qui constituerait « *un indice de poids* » que le directeur aurait été conscient du fait que le bureau d'imposition a commis une « *grossière erreur* ».

Le délégué du gouvernement répond que le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2007 aurait fait état d'une distribution cachée de bénéfices d'un total de ... euros dont le détail résulterait à suffisance du rapport du service de révision. Concernant le montant de ... euros consistant dans le montant mis en compte comme distribution cachée de bénéfice en raison de la vente du terrain sis à ..., le délégué du gouvernement estime qu'il ne s'agirait pas d'une « *erreur monumentale* », mais bien d'une distribution cachée de bénéfices. Ainsi, par l'achat d'un terrain au prix de ... euros à son associé, que ce dernier aurait acquis peu de

temps avant au prix de ... euros, une société procurerait à son associé « *un avantage pécuniaire considérable qui n'aurait pas été octroyé dans le cadre d'une opération ayant eu lieu entre tiers étrangers at arm's length* ».

La société demanderesse réplique qu'il ressortirait des pièces qu'elle a versées en cause que l'indice semestriel des prix à la construction ne serait pas à prendre en compte en l'espèce. Elle se réfère au courrier du notaire ayant dressé l'acte de vente pour affirmer que dans le cadre de l'acquisition du terrain en question les parties n'auraient été liées que par les lois du marché et qu'en général on assisterait à des relations de prix terrain/construction variant entre 25 et 50%. En l'espèce, le prix global de vente de l'immeuble en construction sur le terrain litigieux se serait élevé à ... euros et que par conséquent le prix d'achat aurait représenté 33,35% du prix de vente global.

En premier lieu, il convient au tribunal de constater qu'il ressort des pièces versées au dossier, ainsi que des explications des parties en cause, convergentes sur ce point, qu'en date du 23 février 2006, Monsieur ..., entretemps associé unique de la société ..., a acheté des terrains sis à ... d'une surface totale de ... ares au prix total de ... euros. Le 24 octobre 2007, Monsieur ... a vendu une partie desdits terrains, portant sur une surface de ... ares, à la société ... au prix de ... euros.

Le directeur a dès lors confirmé les bulletins de l'impôt émis par le bureau d'imposition et appuyés par le rapport du service de révision, ayant retenu que le prix d'acquisition payé par Monsieur ... le 23 février 2006 pour les terrains d'une surface de ... euros, ultérieurement revendus à la société ..., s'élève à $(... + ...) \times ... / ... = ...$ euros. Le directeur a par la suite confirmé le bureau d'imposition et le service de révision dans la mesure où ils ont qualifié d'exagéré le prix de vente de ... euros, effectivement facturé par Monsieur ... à la société ... et qu'ils ont conclu à une distribution cachée de bénéfice.

Concernant la distribution cachée de bénéfices, il y a lieu de se référer à l'article 164 (3) LIR précité ainsi qu'aux développements y afférents tels que retenus ci-avant par le tribunal.

Relativement à la première condition de l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, énoncée par l'article 164 (3) LIR, il convient de relever que l'écart important entre la valeur d'acquisition d'un terrain par l'associé d'une société et son prix de cession ultérieur à la société fait ressortir l'existence d'une distribution cachée de bénéfices sur base de la considération qu'un gérant, même moyennement diligent et consciencieux, aurait demandé un prix inférieur au titre dudit terrain en prenant en compte l'évolution du marché et des prix, mais également le prix d'acquisition du même terrain il y a quelques 20 mois². En l'espèce, l'écart entre le prix d'acquisition des terrains le 23 février 2006 et le prix de vente le 24 octobre 2007 s'élève à ... euros (... - ...). Dès lors, le service de révision ainsi que le bureau d'imposition ont valablement pu émettre un doute circonstancié quant à la contrepartie reçue par la société ... pour le prix de vente qu'elle a payé à son associé unique pour les terrains sis à ..., et par voie de conséquence, quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé à son associé unique, Monsieur

² cf. trib adm. 11 mars 2002, n°13504 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n°328.

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la société ... de prouver l'absence de diminution de bénéfice induite par la réalité et l'équivalence des contreparties par elle reçues.

Si la société demanderesse s'appuie sur un courrier du notaire ayant dressé l'acte de vente des terrains entre elle-même et son associé unique Monsieur ..., ainsi que sur un courrier émanant de sa fiduciaire, pour affirmer que dans le cadre de l'opération d'acquisition sous examen les parties n'étaient liées que par les lois du marché et que des relations de prix terrain/construction peuvent varier entre 25 et 50%, ces affirmations ne permettent uniquement d'expliquer que le prix de vente payé par la société demanderesse à son associé unique aurait pu être supérieur au prix d'acquisition payé par l'associé unique 20 mois auparavant, sans pour autant justifier l'écart extrêmement important existant en l'espèce entre lesdits prix de vente et d'acquisition qui se situe à ... euros.

Il découle des éléments qui précèdent qu'en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par la société demanderesse d'avoir utilement prouvé le contraire, il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société demanderesse à son associé unique Monsieur ..., doit être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Quant à la seconde condition posée de l'existence d'une relation particulière entre la société demanderesse et Monsieur ... le tribunal vient de préciser que depuis le 21 septembre 2006 Monsieur ... est l'associé unique de la société demanderesse de sorte que l'existence de liens particuliers entre la société demanderesse et Monsieur ... est établie en cause.

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier par la société ... et de l'existence de liens particuliers entre la société ... et Monsieur ..., la qualification de distributions cachées de bénéfices, de l'écart important entre le prix de vente payé par la société demanderesse et le prix d'acquisition payé par l'associé unique pour les mêmes terrains quelques 20 mois auparavant, n'a pas été utilement combattue par la société demanderesse, de sorte que le directeur a valablement pu confirmer le bureau d'imposition qui a retenu qu'une diminution induite du bénéfice était probable et a dès lors valablement requalifié les montants payés par la société ... en distribution cachée de bénéfice.

Dans le même contexte, c'est encore à tort que la société demanderesse considère le montant de ... euros, mis en compte par le service de révision et le bureau d'imposition et confirmé par le directeur, comme distribution cachée de bénéfices comme « *erreur monumentale* ». En effet pour arriver audit montant le service de révision s'est référé au prix de vente initialement payé par Monsieur ... pour la surface de ... ares de terrains à savoir ... euros, en tenant compte des frais d'acte de ... euros, et de l'indice semestriel des prix à la construction d'avril 2006 et d'octobre 2007, à savoir de ... et de Le service de révision est ainsi arrivé à la conclusion que le prix de vente des ... ares de terrains cédés par Monsieur ... à la société demanderesse aurait dû être de $(... + ...) \times ... = ... \times ... = ...$ euros, au lieu des ... euros facturés en l'espèce. Ce calcul n'étant pas utilement mis en cause par la société demanderesse, il y a lieu de

rejeter le moyen suivant lequel le montant qualifié de distribution cachée de bénéfice serait une « *erreur monumentale* ».

En quatrième lieu, la société demanderesse critique la décision directoriale déférée au motif qu'elle aurait à tort déclaré irrecevable la réclamation formée contre « *les bulletins d'établissement séparés* », en estimant que cette décision du directeur ne serait pas conforme à un jugement du tribunal administratif du 7 mai 2007 inscrit sous le numéro 21466 du rôle, confirmé par la Cour administrative.

Le délégué du gouvernement estime que le directeur aurait à juste titre déclaré irrecevable la réclamation de la société demanderesse contre les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 ainsi qu'au 1^{er} janvier 2006.

Force est d'abord au tribunal de constater qu'en principe les impositions assises sur des bases fixées par établissement séparé ne peuvent pas être attaquées au motif que ces bases seraient inexactes. Ainsi, le paragraphe 232 AO dispose que : « *(1) Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten weil er sich durch die Höhe des festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist. (...)* ». Par ailleurs, aux termes du paragraphe 213 AO : « *(1) Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet regelmäßig einen unselbstständigen (mit Rechtsmitteln nicht selbstständig anfechtbaren) Teil des Steuerbescheids. (...)* ». Dès lors, si le principe est que les bases d'imposition ne peuvent faire l'objet d'un recours, le législateur y a prévu une dérogation pour les bases d'imposition qui font l'objet d'une fixation par bulletin séparé. Ainsi, aux termes du paragraphe 213 (2) AO : « *In den Fällen der §§ 214 und 215 (...) werden die Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt. Hierüber wird ein schriftlicher Feststellungsbescheid erteilt. Die gesonderte Feststellung bilde, auch wenn sie mit der Steuerfestsetzung in einem Bescheid vereinigt ist, eine selbstständige (mit Rechtsmitteln selbstständig anfechtbare) Entscheidung.* ».

En l'espèce, il ressort des pièces soumises au tribunal ainsi que des explications des parties en cause que la valeur unitaire de la société demanderesse au 1^{er} janvier 2005, au 1^{er} janvier 2006 et au 1^{er} janvier 2007 a été établie par des bulletins d'établissement séparés, de sorte que contrairement au principe fixé au paragraphe 213 (1) AO, les bases d'impositions peuvent faire en l'espèce l'objet d'un recours, conformément au paragraphe 213 (2) AO sous condition cependant que ledit recours soit dirigé contre les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005, au 1^{er} janvier 2006 et au 1^{er} janvier 2007 et non point contre les bulletins de l'impôt sur la fortune, reprenant les bases d'imposition fixées dans le cadre des bulletins d'établissement. Toutefois, il ressort sans équivoque du libellé de la réclamation introduite par la société demanderesse auprès du directeur que ladite réclamation était dirigée contre « *les bulletins de l'impôt sur la fortune de 2005-2007* » et non point contre les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006. Il s'ensuit que le directeur a valablement pu déclarer irrecevable la réclamation introduite par la société demanderesse dans la mesure où elle était dirigée contre les bulletins de la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006.

Ceci étant dit, il convient encore de préciser qu'il n'y a pas de contradiction entre la décision du directeur sous examen et le jugement du tribunal précité auquel se

réfère la société demanderesse, dans la mesure où ledit jugement avait déclaré irrecevable sur base du paragraphe 213 (1) AO un recours dirigé contre un bulletin de l'impôt sur la fortune qui avait trait à un recours dirigé contre un bulletin de l'impôt comportant la fixation de la base d'imposition, de sorte que la base d'imposition n'a pas été fixée par bulletin d'établissement séparé. Or, un tel bulletin de l'impôt comportant la fixation de la base d'imposition ne peut faire l'objet d'un recours séparé au sens du paragraphe 213 (2) AO. Le tribunal avait partant déclaré le recours irrecevable, dans la mesure où il était limité à l'établissement de la fortune sans attaquer l'autre volet de la liquidation de l'impôt sur la fortune.

En dernier lieu, la société demanderesse reproche au service de révision ainsi qu'au bureau d'imposition de ne pas avoir agi conformément au paragraphe 204 AO.

Aux termes du paragraphe 204 AO : « (1) *Das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Es hat Angaben der Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen. (...)* ».

Si ladite disposition instaure en effet l'obligation pour les bureaux d'imposition d'instruire en faveur comme en défaveur du contribuable, une éventuelle violation de l'obligation d'instruire à décharge du contribuable ne saurait cependant produire un effet sur la légalité des bulletins de l'impôt émis par le bureau d'imposition qu'au cas où les droits de la défense du contribuable auraient été violés.

En l'espèce, si la société demanderesse affirme que l'ambiance lors des réunions avec l'agent du service de révision n'était pas bonne et que ce dernier a qualifié Monsieur ... de menteur elle concède toutefois que des réunions entre les deux parties ont eu lieu et elle ne nie pas avoir été tenue au courant des démarches effectuées par l'administration, de sorte qu'aucune violation de ses droits de la défense ne saurait être constatée en l'espèce. Elle ne soulève par ailleurs aucun cas, où les agents de l'administration auraient omis d'instruire en sa faveur et si elle estime que l'agent du service de révision aurait « *toujours pris des positions extrêmes* », en rejetant notamment intégralement les charges à payer tout comme les provisions pour charges, force est de constater que l'appréciation portée par l'agent de l'administration des Contributions directes sur les résultats de ses recherches, ne saurait être confondue avec l'existence de ses recherches et de ses démarches, de sorte que le fait que l'agent soit arrivé à des conclusions qui ne conviennent pas à la société demanderesse ne signifie pas qu'il n'ait pas instruit en faveur comme en défaveur de la partie demanderesse.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la société à responsabilité limitée ...aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 3 novembre 2011 par le premier juge, délégué à cette fin, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 4 novembre 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif